

2.7. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ФИНАНСОВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ СТРАТЕГИИ ПРОДАЖ В КОНТРОЛИРУЕМОМ КАНАЛЕ СБЫТА

Ульянова Н.В., к.э.н., преподаватель кафедры учета, анализа и аудита

Экономический факультет Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

Представленная публикация раскрывает особенности функционирования современных систем продаж и показывает наличие тесной взаимосвязи между стратегиями выхода на рынок, моделями продаж и принципами формирования показателей бухгалтерской отчетности. Статья содержит предложенные автором методологические подходы и технические приемы к формированию бухгалтерской отчетности как целостной системы разнородных показателей, характеризующих эффективность продаж в контролируемом канале сбыта.

ВВЕДЕНИЕ

Современное управление продажами нацелено не столько на повышение операционной эффективности продаж (сокращение сроков поставки, послепродажное обслуживание), сколько на стратегическое позиционирование товара [4, с. 31, 53]. Под этим термином понимается создание «непохожего продукта» за счет таких видов деятельности, которые не осуществляют конкуренты. Стратегическое позиционирование органически соединяет в себе продукт, условия его продажи и послепродажное обслуживание в единое целое, что и обеспечивает стабильно высокий уровень удовлетворенности покупателя. (Далее по тексту публикации под терминами продукт могут пониматься продукция, товары, работы и услуги).

Специалисты в области продаж указывают, что стратегическое позиционирование товара как тенденция менеджмента постепенно приводит к слиянию процессов продаж и маркетинга: «Маркетологи, в конце концов, настолько грамотно соберут вокруг себя всех участников продаж, таких как покупатели, разработчики, финансисты, производственники, что появится продукт, который будет продаваться легко, быстро и помногу» [7, с. 37]. Современный процесс продаж представляет собой «маркетинговый микс»: комплекс взаимосвязанных услуг по разработке, изготовлению, продвижению и распространению товаров [11, с. 12].

Из приведенных положений очевидно:

- философия продаж базируется на осознанной необходимости единства целеполагания различных бизнес-процессов для создания ценного продукта исключительно с точки зрения покупателя;
- в процесс распространения товаров втягивается управление производством и закупками;
- необходимым условием создания эффективной системы продаж является учетно-аналитическое сопровождение бизнес-процессов разработки, производства и продвижения товаров.

Если первые два утверждения на сегодняшний день у специалистов по продажам не вызывают сомнений, то использование учетно-аналитической информации в качестве индикатора эффективности функционирования системы продаж – новое явление, которое требует переосмысления и обоснования методологических подходов к формированию отдельных показателей бухгалтерской отчетности.

До настоящего времени основное требование службы продаж к финансистам состояло в своевременном оформлении счетов и других расчетных документов. В свою очередь усилия финансистов направлялись на достоверное и своевременное отражение выручки как основного показателя тенден-

ции продаж. Взаимосвязь стратегических целей продаж, мер коммерческой и кредитной политики, показателей мотивации сбытовиков и содержания статей бухгалтерской отчетности предполагалась, но не рассматривалась даже в работах по управленческому учету [9, 10].

Цель настоящей публикации – на основе существующих маркетинговых стратегий и систем продаж сформулировать методологические требования к бухгалтерской отчетности и предложить технические приемы, которые раскрывали бы информацию о продажах как итог взаимодействия всех участников в системе продаж.

Для достижения поставленной цели необходимо решение следующих задач:

- обзор систем (моделей) продаж и переосмысление понятия полезности относительно раскрытия информации о продажах в бухгалтерской отчетности;
- обоснование нового методологического подхода к принципу приоритета экономического содержания над юридической формой на примере раскрытия информации о продажах в канале сбыта, контролируемым производителем;
- обеспечение надежности показателей бухгалтерской отчетности, характеризующих продажи в контролируемом канале сбыта;
- признание и оценка запасов и продаж на забалансовых счетах.

Обзор основных систем продаж и обоснование понятия полезности бухгалтерской отчетности в динамике развития

Выбранная маркетинговая стратегия выхода на рынок подразумевает некоторую организацию отношений внутри триады производитель – продавец – покупатель:

- производителями в данном случае будем считать компании, выпускающие продукцию, работы, услуги;
- продавцами (перепродавцами) – организации оптовой или розничной торговли;
- покупателями – конечных потребителей (домохозяйства).

С правойовой точки зрения отношения между производителем и продавцами в большинстве случаев регулируются договорами купли-продажи или поставки [1, ч. 2]. Если эти договора содержат специальные условия ценовых, ассортиментных или региональных ограничений со стороны производителя, то продавца именуют дистрибьютором или дилером, однако это не меняет правовой сути договоров. В случаях, когда продажи нестабильны или к сделкам реализации применяются меры специального государственного контроля (например, валютно-таможенного) между производителем и продавцом могут заключаться агентские договоры.

Отношения между продавцами и конечными покупателями, как правило, оформляются договорами поставки, купли-продажи или розничной купли-продажи.

В зависимости от того, кто в триаде производитель – продавец – покупатель является глазами потребителя или, иначе говоря, берет на себя ответственность за удовлетворенность потребителя, формируются системы продаж [4, с. 20].

В первой системе продаж производитель заинтересован в росте собственных продаж. С этой целью он изучает структуру собственных продаж путем сегментирования, стремится расширить круг перепродавцов и применяет в отношении них многочисленные инструменты коммерческой и кредитной политики. Одна-

ко производитель не контролирует продвижение товара до конечного покупателя.

Явным недостатком данной системы является то, что производитель и конечный потребитель фактически теряют связь. Как пишет Баркан Д.И., «...происходит разрыв целостности, и, соответственно, стратегия производителя воспринимается более или менее полно лишь первым посредником» [4, с. 543].

У производителя в отчете о прибылях и убытках продажи и прибыль могут сегментироваться по разным признакам – номенклатурам, регионам, покупателям. Однако отчет характеризует только активность продаж самого производителя; уровень продаж конечному покупателю остается за рамками отчетности производителя и позволяет ограниченно судить о перспективах продаж.

Во второй системе продаж ответственность перед конечным покупателем возлагается или на производителя, или на продавца. Такая система продаж предполагает формирование жестко контролируемого канала сбыта и наличие партнерских отношений внутри канала сбыта.

Так, если систему продаж возглавляет производитель, то его основная задача – сформировать логистику продаж по всему каналу сбыта. Для реализации этой задачи на практике широко применяется технология управления запасами поставщиком (vendor managed inventory, VMI). Суть ее заключается в том, что производитель не продает продукцию перепродавцам в соответствии с их заказами, а поддерживает у них необходимый минимальный запас.

Примером использования технологии управления запасами поставщиком может быть Whitbread Beer Company (WBC) – пивоваренная компания Великобритании. Увеличение ассортимента и разветвленная многоуровневая система продаж привели WBC к увеличению запасов, что негативно отразилось на себестоимости продаж. Поэтому еще в 1990-х гг. компания начала реорганизацию управления продажами. В конечном итоге на основании планирования продаж по всему каналу сбыта, срок хранения запасов в канале не превышал 2-4 дней [6].

Функционирование описанной системы продаж несколько осложняется, если производитель реализует товары промышленного назначения. В этом случае он продает свою продукцию промышленному потребителю, который является своего рода каналом сбыта. Поэтому спрос на продукцию производителя зависит от спроса на товары, которые продает промышленный потребитель. Например, производитель изготавливает красители для синтетических тканей. В конечном итоге продажи у производителя определяются предпочтениями покупателей готовых текстильных изделий, изготовленных из натуральных или синтетических тканей.

Как отмечает П. Друкер, при такой системе продаж производитель будет делать все возможное для своих промышленных потребителей, так как от их деятельности зависит признание товара на конечном потребительском рынке [5, с. 36].

В описанной системе продаж решающими показателями для управленцев и инвесторов являются данные о запасах и продажах у перепродавцов и / или промышленных потребителей.

Стимулирование работы перепродавцов осуществляется не на основе показателей продаж производи-

теля (как это было в первой системе), а на основе продаж самого продавца. Бухгалтерская отчетность производителя является полезной, когда в ней раскрывается информация о продажах и прибыли внутри канала сбыта.

При реализации промышленных товаров бухгалтерская отчетность производителя качественно улучшится, если в нее включить данные маркетинговых исследований спроса в среде конечных потребителей и раскрыть суммовые значения затрат производителя на инновации и разработку новых технологий в связи с изменением спроса на конечном рынке потребления.

Третья система регулирования канала сбыта предполагает, что ответственность за покупательский спрос возлагается на продавца – оптовую или розничную сеть. Как правило, системы продаж с ответственностью на продавца стратегически ориентированы на определенный покупательский сегмент. Поэтому маркетинговые исследования проводятся непрерывно, часто с использованием именных дисконтных карт.

При организации канала сбыта продавец руководствуется исключительно принципом эффективности. Разработка новых продуктов, их производство и продажа осуществляется разными компаниями, связанными между собой по принципу минимизации издержек. Задача продавца – увязать деятельность различных профильных компаний в один непрерывный материально-денежный поток. Необходимой мерой для поддержания конкурентоспособности продаж является жесткий контроль продавца за величиной затрат по всему каналу сбыта. Например, английская сеть «Маркс энд Спенсерс» находит производителей-поставщиков, совершенствует их производственные процессы, задает уровень качества и жестко ограничивает и контролирует затраты на производство [5, с. 99].

С точки зрения полезности бухгалтерской отчетности первостепенное значение имеет раскрытие информации о запасах и затратах в канале сбыта. Именно эти данные позволяют мгновенно реагировать на запросы потребителей, предвидеть их, намеренно создавать, при этом сохраняя оптимальное для данного продавца соотношение цена – качество.

Проведенный обзор указывает, что успешная система продаж немыслима без жесткого управления процессами производства, закупки и продаж во всем канале сбыта, даже если канал объединяет независимые юридические лица. В этой связи важнейшее качество отчетности – полезность – приобретает несколько новый смысл.

В классической трактовке [2, п. 6.1, 6.2, 12, п. 26-28] полезность (уместность) бухгалтерской отчетности определяется ее способностью потенциально влиять на принятие экономических решений.

Современный менеджмент основывается на единстве целеполагания, т.е. на достижении будущих целей путем системного и продуктивного использования имеющихся ресурсов. «Будущее не делается завтра – оно делается сегодня, и в основном при решении задач сегодняшнего дня. Настоящее влияет на будущее, и наоборот, то, что делается для будущего, прямо влияет на настоящее. Задачи пересекаются. Они требуют единой стратегии» [5, с. 12].

Философия управления по целям настоятельно требует, чтобы учетно-аналитическая система и бухгалтерская отчетность как ее прямое следствие стала из-

мерителем (инструментом) систематического движения в будущее. Действительно никакая другая система измерения экономической жизни субъекта пока не может конкурировать с системой бухгалтерского учета по регулярности представляемых данных, охвату информации и широте ее раскрытия и контроля.

Поэтому в нашем понимании бухгалтерская отчетность является полезной (уместной), если она надежно и правдиво систематизирует данные о достижении поставленных целей. Именно анализ тенденций дает возможность судить о реальных, сознательно выделенных перспективах субъекта, о рациональности направления ресурсов, сопоставимости использованных ресурсов и полученных результатов. Итог анализа тенденций – обоснованное принятие управленческих и инвестиционных решений.

Обоснование нового подхода к принципу приоритета экономического содержания над юридической формой на примере раскрытия информации о продажах в канале сбыта, контролируемом производителем

Исходя из вышеизложенного, информация о продажах, традиционно раскрываемая в отчете о прибылях и убытках у производителей или продавцов, не отвечает в полной мере требованию полезности: она не отражает фактических действий субъекта в соответствии с выбранной стратегией продаж.

Рассмотрим подробнее раскрытие информации о системе продаж, контролируемой производителем. Вообще идея расширения информации о продажах у производителя не нова. Например, в своих работах Б. Розенблум [14] предложил для управления продажами производителям использовать оценку деятельности торговых перепродавцов. Оценка осуществляется, в частности, по следующим направлениям:

- продажи (объем продаж, изменение объема продаж, выполнение плана, контролируемая доля рынка);
- запасы (средняя величина запасов, оборачиваемость запасов, рентабельность запасов).

На практике реализация идей Б. Розенблума сводится лишь к созданию и поддержанию оптимальных отношений с перепродавцами и обоснованию мер коммерческой политики, применяемых в отношении них.

Исходя из идеи использования учетно-аналитической системы как индикатора достижения целей, мы считаем, что аспекты оценки, предложенной Р. Розенблумом, должны найти свое отражение в бухгалтерской отчетности производителя.

Такой подход к формированию бухгалтерской отчетности требует установить адекватное соотношение между принципом имущественной обособленности и допущением приоритета экономического содержания в учете и отчетности.

В Концепции развития бухгалтерского учета в РФ зафиксированы:

- принцип имущественной обособленности [2, п. 4.1];
- требование надежности информации, которое сводится, в том числе, к готовности отражать в бухгалтерском учете и отчетности факты хозяйственной деятельности не столько исходя из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования [2, п. 6.3.2].

Соблюдение перечисленных положений соответствует двухуровневой структуре информации в бухгалтер-

ской отчетности, о которой писал Соколов Я.В.: «...Так более целесообразно, и так поступают на практике: составляют один баланс, в основу которого положены юридические принципы (и он должен быть юридическим, так как может рассматриваться в суде), но за счет [например] резервирования сомнительной дебиторской задолженности баланс раскрывает и экономическую природу средств и их источников [8, с. 190, 199].

В международных стандартах бухгалтерской отчетности принцип имущественной обособленности не установлен. Требование о приоритете экономического содержания над юридическим содержанием сделки является одним из концептуальных принципов. Поэтому из текста стандартов преднамеренно исключены юридические термины.

Следует отметить, что такая свободная трактовка фактов хозяйственной деятельности не всегда полезна (уместна) и может привести к формированию бухгалтерской отчетности, которая не позволяет произвести корректный финансовый анализ деятельности субъекта.

Пример 1

Производитель для жесткого регулирования собственного канала сбыта заключил с продавцом агентский договор и отгрузил в адрес продавца всю продукцию. Продавец заключает договора купли-продажи и, по мере расчетов с конечными покупателями, перечисляет выручку производителю за вычетом своего агентского вознаграждения. Формально оперирует товарами продавец. Поэтому некоторые специалисты приходят к выводу, что, исходя из экономического содержания сделки агентирования, продукция подлежит отражению в балансе продавца, т.е. агента [3, с. 337].

Мы не согласны с такой однозначной экономической трактовкой описанных выше фактов хозяйственной жизни. Во-первых, если продавец признает (отражает) в активе баланса всю продукцию производителя, а в отчете о прибылях и убытках начисляет доход в виде своего вознаграждения, то оборачиваемость и рентабельность его запасов без соответствующих пояснений будут рассчитаны некорректно. Соответственно в учете у производителя единовременное признание дохода от реализации и списание запасов готовой продукции приведет к невозможности объективно оценить эффективность продаж.

Во-вторых, производитель не оперирует продукцией, в том смысле, что документально не оформляет каждую ее отгрузку. Но посредством условий договора агентирования он управляет действиями продавца по реализации собственной продукции. Результат – обоснованное получение экономической выгоды от продажи продукции. Следовательно, руководствуясь принципом приоритета экономического содержания фактов хозяйственной жизни, производитель также может отражать продукцию в активе своего баланса.

Описанная коллизия наталкивает на мысль о необходимости выработки нового подхода к соотношению экономического и юридического содержания информации в бухгалтерской отчетности.

Как мы говорили выше, бухгалтерская отчетность приобретает свойство полезности, если она раскрывает динамику достижения поставленных субъектом целей. При этом измеряемые целевые показатели могут быть по своему значению шире, чем те, которые формируются в бухгалтерском учете, ограниченном рамками со-

вершенных в прошлом операций. Поэтому приоритет экономического содержания означает, что в бухгалтерской отчетности раскрываются любые значимые показатели, характеризующие действия по достижению целей. Юридический аспект учета показывает, за счет каких средств субъекта достигаются цели.

В нашем понимании экономическое содержание учета и отчетности шире, чем у профессора Я.В. Соколова. Оно применяется не к одному факту, а ко всей жизнедеятельности субъекта. Причем экономическое содержание факта хозяйственной жизни раскрывается в рамках баланса за счет приемов дисконтирования, переоценки, резервирования; а экономическое содержание деятельности – за счет расширяющих пояснений и показателей, сопровождающих бухгалтерскую отчетность.

Так, у производителя в отчете о прибылях и убытках отражаются только продажи, связанные с отчуждением прав и рисков у производителя, – это экономическая трактовка операций продаж, совершенных в отчетном периоде. В пояснениях к отчету о прибылях и убытках следует формировать результаты продаж продукции внутри канала сбыта. Формально продукция уже не принадлежит производителю. Однако именно оценка дальнейших продаж отражает достижение конечных стратегических целей производителя в области расширения продаж. Эта информация соответствует экономической трактовке деятельности производителя, ориентированного на создание и развитие собственного канала сбыта.

Обеспечение надежности бухгалтерской отчетности при расширении ее показателей

При условии расширения содержания бухгалтерской отчетности за счет информации, относящейся к другим экономическим субъектам, необходимо обеспечить надежность и правдивость такой информации. Управляя продажами в канале сбыта, производитель в первую очередь нуждается в надежной информации об объемах продаж и запасов у своих продавцов.

По нашему мнению, наиболее перспективным способом получения такой информации является заключение договоров с мерчендайзинговыми компаниями. Эти организации не только оказывают традиционные услуги по продвижению товара (выкладка товаров, его рекламное оформление, торговое представительство), но и осуществляют мониторинг запасов и цен непосредственно на территории продавца, т.е. формируют статистические (количественные) сведения о фактических запасах и продажах [13].

Практической проблемой заключения таких договоров является отсутствие какой-либо нормативной базы в Российской Федерации, регулирующей достоверность сведений, представляемых мерчендайзерами. Оценка и оценочная деятельность контролируются государством в части установления справедливой рыночной цены одного объекта, а не достоверности сведений результатов инвентаризации, что имеет место в данном случае.

Поэтому, когда в отчетность включаются сведения о запасах и продажах, представленные мерчендайзинговой компанией, к бухгалтерской отчетности целесообразно

образно приложить отчет мерчендайзера по аналогии с заключением аудитора.

Признание и оценка запасов и продаж на забалансовых счетах

Статистическая (количественная) информация мерчендайзеров об остатках товара на начало периода и его конец накапливается регулярно и может интерпретироваться, по нашему мнению, следующим образом.

Для учета остатка запасов и продаж внутри канала сбыта предлагается использовать забалансовые счета. Нумерация (шифр) забалансового счета должен соответствовать номеру балансового счета, который он поясняет в более широком экономическом смысле жизнедеятельности субъекта.

Так, для отражения остатков запасов в канале сбыта предлагается использовать счет «Товары, предназначенные для продажи» (0041). На указанном счете у производителей отражаются товары, которые не принадлежат им в соответствии с условиями заключенных договоров, но производители контролируют продажи этих товаров в канале сбыта.

Остаток по счету 0041 формируется на основании информации, представленной мерчендайзинговой компанией, как общее количество товаров у всех продавцов в канале сбыта, умноженное на продажную цену производителя. Учет на счете 0041 в случае необходимости детализируется по номенклатурам продаваемых товаров и продавцам.

Количественные и суммовые значения указанного счета раскрываются в пояснениях к балансу производителя и характеризуют остатки товаров по всему каналу сбыта (кроме остатков самого производителя).

Этот же счет могут традиционно использовать и агенты, которые принимают товар на реализацию.

Кроме этого, мы предлагаем ввести забалансовые счета «Продажи в канале сбыта» (0090.1) и «Себестоимость продаж в канале сбыта» (0090.2).

На счете 0090.1 доход рассчитывается, как остаток товаров на начало периода у всех продавцов, увеличенный на количество проданных производителем товаров, уменьшенный на количество товаров на конец периода у всех продавцов. Полученное количество товаров умножается на цену, установленную производителем для конечных потребителей.

На счете 0090.2 оборот товаров рассчитывается так же, как для счета 0090.1, но умножается на продажные цены производителя, установленные для продавцов.

Информация по указанным счетам раскрывается в пояснениях к отчету о прибылях и убытках.

Пример 2

Завод по производству фармацевтических препаратов развивает собственный канал сбыта. Сначала продукция отгружается по договорам поставки оптовым продавцам: «Столица», «Юг», «Восток». Затем оптовые продавцы поставляют продукцию в розничные аптеки в соответствии с заданной региональной политикой: столичный, южный и восточный регион. В отчетном периоде производителем вводит в продажу новую номенклатуру – лекарственный спрей.

В отчетном периоде производитель отгружал оптовым продавцам следующий ассортимент фармацевтических изделий:

- лекарственный сироп (оптовая продажная цена – 200 руб.; себестоимость – 100 руб.);
- лекарственные капсулы (оптовая продажная цена – 250 руб.; себестоимость – 120 руб.);
- лекарственный спрей (продажная цена – 180 руб.; себестоимость – 60 руб.).

В журнале хозяйственных операций по реализации и расчетам с покупателями отражены следующие операции (табл. 1).

Таблица 1

ЖУРНАЛ УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ

Содержание	Дебет	Кредит	Сумма
Отражена реализация продавцу «Столица»	62	90	7 000 000 (35 000 шт. * 200 руб.)
	Покупатель – «Столица»	Номенклатура – лекарственный сироп	
	Документ на продажу – счет №1		
	62	90	6 000 000 (24 000 шт. * 250 руб.)
	Покупатель – «Столица»	Номенклатура – лекарственные капсулы	
	Документ на продажу – счет №1		
62	90	900 000 (5 000 шт. * 180 руб.)	
Покупатель – «Столица»	Номенклатура – лекарственный спрей		
Документ на продажу – счет №1			
Отражена реализация продавцу «Юг»	62	90	4 000 000 (20 000 шт. * 200 руб.)
	Покупатель – «Юг»	Номенклатура – лекарственный сироп	
	Документ на продажу – счет №2		
	62	90	2 000 000 (8 000 шт. * 250 руб.)
	Покупатель – «Юг»	Номенклатура – лекарственные капсулы	
	Документ на продажу – счет №2		
62	90	1 980 000 (11 000 шт. * 180 руб.)	
Покупатель – «Юг»	Номенклатура – лекарственный спрей		
Документ на продажу – счет №2			
Отражена реализация продавцу «Восток»	62	90	500 000 (2 000 шт. * 250 руб.)
	Покупатель – «Восток»	Номенклатура – лекарственные капсулы	
	Документ на продажу – счет №3		
	62	90	180 000 (1 000 шт. * 180 руб.)
Покупатель – «Восток»	Номенклатура – лекарственный спрей		
Документ на продажу – счет №3			

Отчет о прибылях и убытках в разрезе номенклатур показывает долю продаж и прибыли, приходящуюся на новую номенклатуру - лекарственный спрей (табл. 2). Для упрощения примера коммерческие расходы не рассматриваются; общехозяйственные расходы за период составили 4 800 000 руб.

Таблица 2

ФРАГМЕНТ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ПО АНАЛИТИЧЕСКОМУ СЧЕТУ «НОМЕНКЛАТУРА»

Показатель	Сумма, руб.
Продажи	22 560 000
Лекарственный сироп	11 000 000 [(35 000 + 20 000) * 200]
Лекарственные капсулы	8 500 000 [(24 000 + 8 000 + 2 000) * 250]
Лекарственный спрей	3 060 000 [(11 000 + 5 000 + 1 000) * 180]
Себестоимость продаж	(10 600 000)
Лекарственный сироп	(5 500 000) [(35 000 + 20 000) * 100]
Лекарственные капсулы	(4 080 000) [(24 000 + 8 000 + 2 000) * 120]
Лекарственный спрей	(1 020 000) [(11 000 + 5 000 + 1 000) * 60]
Прибыль от продаж	11 960 000
Лекарственный сироп	5 500 000
Лекарственные капсулы	4 420 000
Лекарственный спрей	2 040 000
Общехозяйственные расходы	(4 800 000)
Прибыль по обычным видам деятельности	7 160 000

На основе отчета мерчендайзинговой компании Производитель получил следующую информацию о количественных остатках препарата лекарственный спрей:

- продавец «Столица» – 500 ед.;
- продавец «Юг» – 200 ед.;
- общий остаток в розничных аптеках в столичном регионе – 3 000 ед.;
- общий остаток в розничных аптеках южного региона – 4000 ед.;
- общий остаток в розничных аптеках восточного региона – 80 ед.

В пояснениях к балансу по счету 0041 «Товары, предназначенные для продажи» по номенклатуре лекарственный спрей числится 7 780 ед. (500 + 200 + 3 000 + 4 000 + 80) по 180 руб. на общую сумму 1 400 400 руб. (7 780 * 180). Розничная цена препарата для аптек – 220 руб. Отсюда рассчитывается совокупная прибыль в канале сбыта по новому изделию (табл. 3).

Пояснения к отчету о прибылях и убытках наглядно показывают, что хотя производителю продажа нового изделия принесла прибыль в размере 2 040 000 руб., однако в канале сбыта за счет высоких остатков препарата в розничной сети совокупная прибыль составила всего 358 000 руб., причем основная прибыль приходится на оптовые продажи в южном регионе. Это свидетельствует о необходимости применения, хотя бы, следующих инструментов управления продажами:

- оптимизация запасов препарата у продавца «Столица» и в розничных аптеках его региона;
- привлечение для работы торговых представителей в розничной аптечной сети столичного и южного регионов;
- применение системы скидок за проданный объем в отношении продавца «Юг»;
- расширения поставок продавцу «Восток» и т.д.

Таблица 3

**ПОЯСНЕНИЯ К ОТЧЕТУ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ
ОТ ПРОДАЖИ НОМЕНКЛАТУРЫ ЛЕКАРСТВЕННЫХ
СПРЕЙ ПО КАНАЛУ СБЫТА**

Показатель	Сумма
Продажи (счет 0090.1)	2 028 400
Столичный регион	330 000 [(5 000 – 500 – 3 000) * 220]
Южный регион	1 496 000 [(11 000 – 200 – 4000) * 220]
Восточный регион	202 400 [(1 000 – 80) * 220]
Себестоимость продаж (счет 0090.2)	1 670 400
Столичный регион	270 000 [(5 000 – 500 – 3 000) * 180]
Южный регион	1 224 000 [(11 000 – 200 – 4 000) * 180]
Восточный регион	176 400 [(1 000 – 80) * 180]
Прибыль от продаж (счет 0090.9)	358 000
Столичный регион	60 000
Южный регион	272 000
Восточный регион	26 000

Если бы мы рассматривали систему продаж, в которой ответственность перед покупателем несет продавец, то в соответствии с предложенным нами толкованием принципа полезности целесообразно было бы представить информацию об изменениях продаж у поставщиков продавца.

Для этого у продавца следует использовать забалансовый счет 0043 «Готовая продукция для перепродажи». На этом счете формируется остаток произведенной готовой продукции, которая изготовлена для продавца, но не реализована ему в отчетном периоде. Остаток умножается на закупочные цены, установленные для продавца.

Следовательно, на счете 0090.1 можно рассчитать доход от продаж у производителей – количество продаж продавцу, умноженное на закупочные цены, установленные для продавца. На счете 0090.02 определяется себестоимость продаж – количество продаж, умноженное на себестоимость поставщика. Соответственно, на счете 0090.9 сформируется прибыль или (убыток) в канале сбыта (кроме данных продавца).

Данные о количестве и себестоимости готовой продукции, находящейся у поставщиков и предназначенной для продавца, для раскрытия в отчетности продавца могут подтверждаться аудиторскими компаниями поставщиков.

Приведенные данные с детализацией по номенклатурам продаж в совокупности с результатами маркетингового отчета показывали бы реальную ориентацию продавца на выбранный покупательский сегмент; уровень затрат в канале сбыта позволил бы судить о перспективах жизненного цикла основных продаваемых номенклатур.

ВЫВОДЫ

Бухгалтерская отчетность приобретает свойство полезности, если ее показатели характеризуют действия компании в достижении поставленных целей. Не исключено, что некоторые из таких показателей, находясь за рамками учетной системы. Поэтому принцип приоритета экономического содержания над формой должен применяться не относительно

свершившегося хозяйственного факта, а применительно к жизнедеятельности субъекта по достижению поставленных целей. Для этого бухгалтерский учет должен быть оснащен необходимыми инструментами.

Все вышесказанное в полной мере относится и эффективному функционированию системы продаж.

На примере стратегии развития собственного канала сбыта у производителя, мы показали возможность раскрытия информации о запасах, продажах и прибыли в контролируемом канале сбыта, хотя формально эта информация раскрывается в отчетности других, часто независимых от производителя, экономических субъектов. Инструментом раскрытия указанной информации стали действующие и дополнительные забалансовые счета.

И тем не менее, даже эта информация может быть недостаточно полезной для принятия решений, поскольку описывает уже предпринятые субъектом действия по достижению поставленных целей. Поэтому мы предполагаем, что бухгалтерская отчетность может быть дополнена разделом будущего, в котором описываются цели, рассчитываются основные планируемые (бюджетные) показатели бухгалтерской отчетности и, главное, обосновывается выбор целей и срок их достижения.

Применительно к стратегии продаж, это могут быть планируемый объем и прибыль от продаж, данные маркетинговых исследований по изучению зарубежных рынков, тенденций спроса и т.д.

Таким образом, основная идея данной работы сводится к переосмыслению методологических подходов к полезности бухгалтерской отчетности и, как следствие, расширению ее экономического содержания. Бухгалтерская отчетность должна с высокой точностью указывать вектор развития экономического субъекта и доказывать эффективность предпринятых менеджментом действий в этом направлении.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ часть четвертая от 18 дек. 2006 г. №230-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс] : одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при М-ве финансов РФ и Президентским советом Ин-та профессиональных бухгалтеров 29 дек. 1997 г. // Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
3. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение [Текст] / И.В. Аверчев. – М. : Вершина, 2009. – 512 с.
4. Баркан Д.И. Управление продажами [Текст] : учеб. / Д.И. Баркан ; Высшая школа менеджмента СПбГУ. – СПб.: Издат. Дом С.-Петербур. гос. ун-та, 2007. – 908 с.
5. Друкер П. Эффективное управление. Экономические задачи и оптимальные решения [Текст] / Питер Друкер ; пер. с англ. М. Котельниковой. – М. : ФАИР-ПРЕСС, 2003. – 288 с.
6. Клуб логистов [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.logists.by>
7. Лукич Р.М. Управление продажами [Текст] / Радмило М. Лукич. – М. : Манн, Иванов и Фербер, 2010. – 256 с.
8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет — веселая наука [Текст]: сб. ст. – М. : 1С-Паблишинг, 2011. – 638 с. : ил.
9. Управленческий учет [Текст] : учеб. / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2011. – 720 с.
10. Хорнгрен Ч. и др. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар ; пер. с англ. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 1007 с.
11. Шпитонков С.В. Эффективное управление продажами. FMCG. Проверено опытом [Текст] / С.В. Шапитонков. – СПб. : Питер, 2006. – 224 с.

12. Framework for the preparation and presentation of financial statements. <http://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>.
13. RetailLux [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://retaillux.ru>.
14. Rosenbloom B. Multi Channel Strategy in Business-to-Business Markets: Prospects and problems // Industrial marketing management. 2007. Vol. 36.1, Jan. Pp. 4-9.

Ключевые слова

Управление по целям; стратегия продаж; модель продаж; система продаж; управление продажами; полезность; приоритет экономического содержания над юридической формой; бухгалтерская отчетность; забалансовые счета.

Ульянова Наталья Васильевна

РЕЦЕНЗИЯ

Менеджмент продаж за последние 5-10 лет занял в бизнесе ключевые позиции. На практике это подтверждается и многомиллионными бюджетами расходов на продвижение товаров, и затратами на содержание квалифицированных сбытовиков. Однако сами по себе эти факты, будучи оторванными от идеи стратегии продаж, не несут никакой смысловой нагрузки для инвесторов или менеджеров. Поэтому идею автора использовать бухгалтерскую отчетность как измеритель достижения поставленных целей в области продаж следует признать своевременной.

Предложение автора потребовало переосмысления одного из основных принципов современной бухгалтерской (финансовой) отчетности – приоритета экономического содержания над формой. Принцип, не нарушая своей концептуальной основы, получил дальнейшее развитие в свойстве «полезности» отчетности и позволил значительно расширить показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Автор предложил также технические инструменты учета, расширяющие экономическое содержание отчетности. Идеи автора раскрываются на практическом примере в области управления продаж в контролируемом канале сбыта.

По нашему мнению, идея, выдвинутая автором, несет в себе элемент научной новизны, а предложенный инструментарий повышает практическую значимость статьи.

В целом работа отвечает требованиям, предъявляемым к научным статьям, и рекомендуется для публикации в научном журнале.

Рассказова-Николаева С.А., д.э.н., профессор кафедры учета, анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова.